

Los Incentivos Fiscales y Otras Medidas Financieras de Estímulo a la Economía en Épocas de Crisis: las Soluciones Adoptadas por España*

Jaime Aneiros Pereira

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Vigo.

Resumo

Este artigo trata dos incentivos fiscais e outras medidas financeiras de estímulo à economia em épocas de crise. Descreve diversos tipos de incentivos fiscais com especial atenção para o IVA. Trata, afinal, dos incentivos fiscais diante de um novo modelo de crescimento econômico na Espanha.

Abstract

This paper explores the tax incentives and other fiscal mechanisms to stimulate the economy in times of crisis. The author describes many tax incentives with special focus at IVA. He analyzes the tax incentives towards a new growing economic model in Spain.

1. Introducción: Aspectos Económicos y Jurídicos

La crisis financiera y económica, iniciada con las hipotecas *subprime* en Estados Unidos y extendida por el resto del mundo, ha hecho reaparecer el debate sobre el papel del sistema tributario como incentivador de la actividad económica, así como la importancia del gasto público. Es así que el Derecho Financiero, entendido como lo define el profesor Ferreiro, esto es, como “aquella rama del Derecho que estudia las normas que regulan la obtención, la administración y el gasto del dinero público”¹, ha vuelto a ocupar un papel central en estos últimos años.

En último término, se está dando importancia al Estado pues es necesario contar con un Estado fuerte, con unas finanzas públicas sólidas y con instrumentos de planificación de la actividad de las empresas y de las familias, así como con mecanismos de reacción frente a las épocas de crisis.

Desde los primeros momentos, las reuniones de los gobiernos de los países con las economías más influyentes pusieron énfasis en adoptar medidas de reactivación económica y de regulación, ambas impulsadas por el G20 y desarrolladas en el seno de la Unión Europea y de los respectivos países miembros. Se ha pretendido, así, una especie de respuesta coordinada a la crisis que pretende alcanzar tres objetivos básicos: estabilizar los mercados financieros, frenar la recesión eco-

* Este trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación: “La Armonización de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades” (DER2008-4905), que financia el Ministerio de Ciencia e Innovación, y: “A Harmonização da Base Imponível no Imposto sobre Sociedades” (Incite 09 399 264 PR), financiado por la Consellería de Economía e Industria de la Xunta de Galicia.

¹ Vid. LAPATZA, J. J. Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 35.

nómica y la destrucción de empleo. Las cumbres del G20 han establecido criterios comunes para adoptar políticas de estímulo de la economía; proporcionar liquidez a las empresas; incrementar el volumen de depósitos garantizados por los Estados; abordar la apertura de los mercados crediticios; y asegurar que las Instituciones Financieras Internacionales estén en condiciones de proporcionar apoyos a la economía mundial y, en particular, a los países más afectados por la crisis.

Las reuniones de los gobiernos de los países con las economías más influyentes pusieron énfasis en adoptar medidas de estímulo fiscal, incluyendo en este término tanto un mayor gasto público como medidas impositivas², para fomentar la reactivación económica³. La imprecisión terminológica del calificativo fiscal, que comprende en esa visión también al gasto público, no hace otra cosa, sin embargo, que poner de manifiesto la inevitable interconexión de ambas medidas⁴.

En definitiva, también se han adoptado una serie de medidas de regulación - entre las que se pueden incluir las dirigidas a erradicar los paraísos fiscales⁵ -, en materia de gasto público y en materia impositiva⁶.

Estas últimas ocupan la parte más importante de las medidas adoptadas pues algunos prestigiosos economistas señalan la importancia de utilizar estos instrumentos para reactivar la economía. Así, señala Krugman que no es buen momento para la austeridad fiscal sino que lo deseable es gastar ahora y pensar en ahorrar más tarde⁷. Ello se debe a la lógica de que ahorrar en el gasto público puede amenazar la recuperación económica y la posibilidad de que se obtengan ingresos fiscales. Con todo, se trata de una cuestión no exenta de cierto matiz ideológico pues mientras los liberales defienden una bajada de impuestos con una paralela reducción del gasto público, la izquierda defiende la importancia recaudatoria de los impuestos y de la reasignación a través del gasto público.

² Keynes nos había enseñado ya la importancia del gasto público en situaciones de crisis económica y su importancia como reactivador económico o como fórmula con la que evitar la caída de determinados sectores. En esta línea también se insertan destacados economistas como Stiglitz o Krugman Vid., entre otros lugares, KRUGMAN, P., "La Hora de la Política Fiscal". *El País*, 19 de octubre de 2008.

³ Las tres cumbres del G20 - noviembre de 2008, abril y septiembre de 2009 - han establecido directrices para establecer políticas de estímulo de la economía, proporcionar liquidez a las empresas, incrementar el volumen de depósitos garantizados por los Estados, abordar la apertura de los mercados crediticios y asegurar que las Instituciones Financieras Internacionales estén en condiciones de proporcionar apoyos a la economía mundial.

⁴ CAYÓN GALIARDO, A., "Veintisiete Medidas Tributarias ante la Crisis y un Régimen Especial (SO-CIMI)", *RTT* nº 87, p. 10 señala que "ambas posiciones - se refiere a la necesidad de incentivos fiscales y al mayor gasto público - no se nos aparezcan de forma excluyente".

⁵ Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., "Blanqueo de Capitales, Paraísos Fiscales y Sistema Tributario", *Noticias de la Unión Europea* nº 299, 2009, pp. 19 y ss donde se pone de manifiesto que la tendencia a luchar contra el blanqueo de capitales por iniciativa del G20 ha llevado a la adopción de medidas en este sentido; Igualmente, vid. VEGA BORREGO, F., "La Progresiva Eliminación de los Paraísos Fiscales", *El Cronista*, junio de 2010, pp. 18 y ss.

⁶ SAMUELSON, P. A., y NORHAUS, W. D., *Economía*, McGraw Hill, Madrid, 1993, p. 361. Ha sido necesario volver a plantearse la pregunta con la que estos profesores iniciaban una de sus lecciones: "¿cómo influyen los gobiernos en la economía?". La respuesta sigue estando en los tres grandes instrumentos que poseen los Estados modernos: los impuestos, el gasto público y la regulación.

⁷ KRUGMAN, P. New York Times News Service, 2010 y su traducción española en *El País* de 27 de junio de 2010. Dicho de forma más gráfica: "gasten ahora que la economía sigue deprimida; ahorren luego, una vez que se haya recuperado".

En Europa, tras unos primeros momentos de esfuerzo fiscal - mayores gastos presupuestarios e introducción de incentivos fiscales -, los distintos gobiernos están aprobando planes de reducción del gasto público. Así, en España comenzamos a observar el cambio de ciclo mediante una reducción del gasto y un aumento de los ingresos con medidas como el aumento de uno o dos puntos porcentuales de la tributación de las rentas del capital - que pasan de tributar al 19% ó al 21% en función de que superen los 6.000 € - y la subida de, también, uno o dos puntos de los tipos impositivos en el IVA - que pasa a tener unos tipos del 4%, 8% ó 18% -, medidas todas ellas que van dirigidas a equilibrar las finanzas públicas y, de forma indirecta, a asimilarnos al resto de países de la UE.

En este último sentido, debe tenerse en cuenta que según la Comisión Europea, la presión fiscal en España era, en 2006, de un 36.5%, lo que suponía un 0.6% menos que la media aritmética de la Europa de los veintisiete y que el diferencial se encontraba en que los impuestos indirectos se encontraban un 1.5% por debajo del resto. En España, al igual que en otros países europeos⁸, se observa una tendencia a la bajada de los tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades. Así, el tipo aplicable al régimen general del impuesto ha pasado del 35% en 2006 al 30% en el año 2008 y en los siguientes. Por su parte, el tipo de gravamen aplicable a las Pymes o entidades de reducida dimensión, aquéllas con una cifra de negocios inferior a ocho millones de euros, ha experimentado una reducción de cinco puntos porcentuales en 2007, pasando del 30% al 25% para los primeros 120.202,41 € de la base imponible y manteniendo para el exceso el tipo general.

En la imposición sobre el beneficio de las sociedades se observa una tendencia hacia la bajada de los tipos impositivos situándose en una media del 26% en los países europeos de la Unión si no tenemos en cuenta las últimas incorporaciones. En cambio, la imposición indirecta ha ido subiendo progresivamente. El tipo del IVA era uno de los más bajos de toda la Unión Europea y con la elevación de los tipos, con efectos desde el 1º de julio de 2010, se tiende a que exista una menor diferencia y, obviamente, a corregir el descenso en la recaudación pues de los casi cincuenta y seis mil millones de euros recaudados en el año 2007, se pasó a los poco más de treinta y tres mil quinientos millones de euros en el año 2009⁹.

De todos modos, se observan diferencias notables en los países miembros en materia de impuestos directos, que son los que permiten una mayor redistribución. Así, en los nuevos países miembros de la Unión Europea se observa un peso distinto de los impuestos directos frente al que ocupan en la antigua Europa de los quince. En éstos se observa un intento de equilibrio entre la recaudación por impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales¹⁰, mientras que en los nuevos miembros se aprecian sistemas de *flat tax*, con tipos en torno al veinte por ciento, en la imposición directa. Así, puede decirse que el tipo impositivo más alto - 59% - lo posee Dinamarca en la imposición personal sobre la renta, mientras que Rumanía posee el más bajo - 16%.

⁸ ELSCHNER, C. y VANBORREN, W., *Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union*, Taxation Papers, Doc 2009-8152, 2009.

⁹ Según el Instituto Nacional de Estadística, en el año 2009 se recaudaron 33.573,2 millones de euros y, en el año 2007, 55.849,3 millones de euros.

¹⁰ *Taxation trends in Europe*, Eurostat, 2008, p. 6.

Como puede apreciarse, el tributo cumple una importante misión en los actuales Estados sociales y democráticos de Derecho pues, por una parte, la función típica es la de la consecución de los recursos necesarios para realizar gastos por parte de los entes públicos. Este es el sentido del artículo 31 de la Constitución española cuando señala que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Pero, por otra parte, también hay que señalar que es un importante instrumento de política económica y para la consecución de otros fines. Así lo reconoce la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), cuyo artículo 2.1 señala que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Así, junto con la finalidad recaudatoria típica pueden servir como instrumentos de política económica para, entre otras finalidades, luchar contra el desempleo y la inflación, así como para lograr el crecimiento económico. Estos objetivos, no obstante, no son fáciles de alcanzar en las actuales economías pues dependen de la actuación de otros países y de los condicionantes derivados de los procesos de integración supranacional como sucede en el caso de la Unión Europea. El tributo también puede ser utilizado para alcanzar otros derechos, bienes jurídicos y valores constitucionales distintos de la consecución de los recursos necesarios para satisfacer el gasto público. Es este el ámbito de la extrafiscalidad, en sentido estricto, y puede actuar tanto mediante tributos con esa finalidad o mediante medidas concretas en los elementos esenciales del tributo como pueden ser las exenciones, las deducciones o tipos reducidos.

Ahora bien, la utilización extrafiscal de un tributo no es libre sino que está sujeta a límites. Como ha señalado Pita Grandal¹¹, “cuando hablamos de la finalidad fiscal o extrafiscal de los tributos nos situamos en el terreno de la concepción de esta categoría jurídica” pues de lo que se trata de determinar es si el fin del tributo es el “sostenimiento de los gastos públicos” o si, por el contrario, además de esta finalidad se pueden pretender alcanzar fines de política económica.

Como ya se ha señalado, esta finalidad ha sido admitida por la LGT española que ha venido a recoger lo que la doctrina¹² y el Tribunal Constitucional espa-

¹¹ “Sistema Tributario y Medio Ambiente” en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, p. 585.

¹² En la doctrina española, Albiñana introdujo la división de los impuestos en financieros o de ordenamiento. Vid. “Los Impuestos de Ordenamiento Económico”, *Hacienda Pública Española* nº 71, 1981, pp. 17 y ss. En este sentido enlaza con la concepción dualista de Gerloff que distinguía entre impuestos financieros e impuestos de ordenamiento. La controversia sobre la admisión de una finalidad no recaudatoria en los tributos motivó que la doctrina, a la hora de definir el tributo, no incluyese el fin entre sus características y se limitase a señalar que éste tiene por objeto financiar los gastos públicos o bien omitir cualquier referencia sobre este extremo. Sobre esta cuestión, vid. VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, Depalma, Temis, Marcial Pons, 2ª edición, pp. 75 a 78 y LAPATZA, J. J. Ferreiro: “La Definición de Tributo”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* nº 3, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 155 y ss.

ñol habían admitido ya¹³. En cualquier caso, esta otra finalidad de los tributos está sometida a límites. Estos son, en esencia, el respeto a la capacidad económica y la relación con los valores constitucionales¹⁴. Dicho de otra manera, debe tratarse de objetivos recogidos en nuestra norma fundamental, entre los que desatacan los principios rectores de la política social y económica, y debe respetarse el principio de capacidad económica. Estos son los parámetros fundamentales con los que enjuiciar una medida de este tipo, teniendo en cuenta, como dice Soler Roch, que “no se trata de ver si los principios materiales de ordenación del tributo deben ceder ante una medidas de fomento (...)”¹⁵, sino de analizar las medidas concretas a la luz de la capacidad económica, la progresividad o la igualdad.

2. El Contexto Europeo y Nacional de las Medidas de Estímulo

El enorme riesgo que pesaba sobre el sistema financiero en el inicio de la crisis centró los esfuerzos de los Estados en la adopción de medidas de política monetaria y en el apoyo a las entidades crediticias. En la UE se pusieron en marcha actuaciones para frenar el deterioro de la confianza de las empresas y consumidores en el sistema financiero. El Ecofin del 6 y 7 de octubre de 2008 acordó incrementar el importe mínimo garantizado de sus Fondos de Garantía de Depósitos hasta los 50.000 euros. Más tarde, el Consejo del Eurogrupo puso en marcha un programa de garantías estatales para la emisión de deuda bancaria. El objetivo era favorecer la financiación a medio plazo de las entidades en un momento en el que los mercados mayoristas se encontraban atenazados. En esta reunión también se establecieron los términos de provisión de recursos públicos para recapitalizar entidades financieras y para hacer frente al deterioro de sus activos.

El Gobierno español acordó incrementar las coberturas ofrecidas por los Fondos de Garantía de Depósitos hasta los 100.000 euros por titular y entidad financiera. Se puso en marcha un programa de avales de emisiones de deuda a medio plazo de las entidades financieras residentes en España y se autorizó al Ministerio de Economía y Hacienda a recapitalizar entidades en situación de dificultad financiera. Como medida adicional, se estableció un Fondo para la Adquisición de Activos Financieros (Faaf), con el objeto de facilitar liquidez a las entidades de crédito. Estas medidas no han tenido incidencia alguna en las arcas públicas o, dicho de otro modo, en el gasto público pues, tanto en Fondo de Adquisición de Activos Financieros como los avales del Tesoro, generan también ingresos públicos.

La reforma regulatoria tiene como uno de sus principales elementos el garantizar la solvencia de las entidades y en asegurar que la actividad crediticia pueda

¹³ La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 27/1981, de 20 de julio, comenzó admitiendo un uso ponderado del sistema tributario para atender a fines de política económica, pero posteriormente fue asentándose la doctrina de que “constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal”. Entre otras, puede verse esta doctrina en la STC 186/1993, de 7 de junio y 168/2004, de 6 de octubre, precedidas por las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, 197/1992, de 19 de noviembre; 194/2000, de 19 de julio; 276/2000, de 16 de noviembre y la 289/2000, de 30 de noviembre.

¹⁴ “Sistema Tributario y Medio Ambiente” en VV.AA., *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, p. 587. Es conocida, también, la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre los límites que debe respetar un impuesto extrafiscal. Vid., por todas, las SSTC 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993.

¹⁵ ROCH, M. T. Soler, *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, p. 106.

apoyar la recuperación económica. Por ello, se aprobó el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (Frob) que dispone de una dotación inicial de 9.000 millones y tiene por objeto apoyar la concentración del sector bancario y recibir apoyo financiero a través de los Fondos de Garantía de Depósitos, que pueden ser financiados en parte por el Frob. Éste también puede ser utilizado para apoyar procesos de fusión de entidades que pretendan fortalecer sus recursos propios a largo plazo, adquiriendo para ello participaciones preferentes de forma temporal.

En este ámbito y próximo al del gasto público, también puede citarse la ampliación de los instrumentos y recursos financieros del Instituto de Crédito Oficial (ICO) con el objetivo de favorecer la liquidez de las empresas pues, por ejemplo, se estableció la posibilidad de financiar el capital circulante de las empresas, el IVA, los activos de segunda mano, vehículos hasta un determinado límite y la adquisición de empresas. En esta misma línea, se permitió que empresas y trabajadores autónomos liquidar sus derechos de cobro frente a los Ayuntamientos con cargo a una línea de avales del ICO. Además, se creó la figura del *facilitador financiero* para canalizar las solicitudes de crédito de PYMEs y autónomos.

Los cambios en la regulación también pretenden conseguir otros objetivos que nada tienen que ver con la crisis económica sino con la trasposición de determinadas normas comunitarias como la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior y el conjunto de Directivas que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones intracomunitarias como son la Directiva 2008/8/CE que modifica las reglas de localización de los servicios, la Directiva 2008/9/CE que desarrolla el sistema de devolución del IVA soportado en otro Estado de la Unión Europea y, por último, la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

En esta línea paralela también se enmarca la política de eliminación de los paraísos fiscales. Las reuniones del G20 han apoyado las actividades de la OCDE para bloquear la operatividad de este tipo de territorios. Una de las primeras medidas adoptadas en las primeras reuniones fue la de hacer pública una lista de países no cooperantes. Ello ha llevado a que se celebren Convenios internacionales para evitar la doble imposición y el fraude, así como que se firmasen una serie de Acuerdos Internacionales de intercambio de información. Son estos instrumentos los que permiten poner en marcha el intercambio de información entre Administraciones tributarias¹⁶. No obstante, estas actuaciones no tienen unos efectos jurídicos ni económicos inmediatos pues, en unos casos todavía no han entrado en vigor y, en otros, los efectos en el incremento de la recaudación dependen de las inspecciones fiscales realizadas o de las normas antiparaíso de cada Estado.

Como puede observarse, estas medidas tienden a evitar las fugas de los sistemas fiscales y a lograr un mayor volumen de ingresos tributarios. Este efecto es cada vez más relevante por la existencia de un buen número de normas antiparaíso y por

¹⁶ Vid. RIBES, A. Ribes, *Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, Edersa, Madrid, 2000.

la paulatina desaparición de paraísos fiscales al estar aumentando los países o territorios interesados en cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información. Ello es relevante, en el caso español, para considerar que un territorio deja de tener la consideración de paraíso fiscal¹⁷ pero todo dependerá de que se cumpla efectivamente el acuerdo.

En materia financiera, la Unión Europea también ha establecido criterios comunes en materia de gasto público mediante el Plan Europeo de Recuperación Económica (Pere), aprobado por el Consejo Europeo de diciembre de 2008. Este plan contemplaba una serie de fondos, aproximadamente 200.000 millones de euros, y una serie de actuaciones impulsadas por la Comisión Europea para recuperar la actividad e incrementar la competitividad de las economías europeas. El Consejo acordó, también, unas directrices comunes para los planes de estímulo de los Estados miembros. Así, las medidas de apoyo a la demanda debían de ser transitorias y centrarse en sectores importantes afectados por la crisis, e impulsar la actividad económica pero sin descuidar la estabilidad presupuestaria en el medio plazo¹⁸. En España tenemos muestras, durante estos últimos años de la importancia de las medidas de gasto público para frenar la caída del sector del automóvil o del sector de la construcción y permitir un ajuste paulatino. No puede decirse lo mismo, en cambio, de la devolución de cuatrocientos euros a los contribuyentes que no genera más aporte para la colectividad que el de obtención de un ingreso puntual. La opción por el gasto público se debe a que es comúnmente aceptado que el efecto estimulador del gasto es superior al del uso del sistema tributario porque, con éste, una parte del incremento de la renta disponible será destinado al ahorro, mientras que el gasto público afecta íntegramente a la demanda agregada.

En efecto, la finalidad del aumento del gasto público consiste en realizar una política anticíclica de impulso de la demanda a través del gasto público, evitando que la disminución de los ingresos públicos por la ralentización económica suponga una reducción equivalente del gasto, aunque sin olvidar la necesidad de mantener unas finanzas públicas sólidas, aspecto éste que está tomando fuerza durante este año 2010.

Para desarrollar esta política de incentivo de la economía a través de las partidas presupuestarias, se adoptó el Plan Español para el Estímulo de la Economía y el Empleo, o “Plan E”, que contiene una serie de medidas en materia de gasto público e inversiones destinadas, principalmente, a las empresas y a los particulares. No obstante, también se incluyen algunas medidas fiscales y que tienden a incrementar la liquidez de las empresas mediante la reforma de los pagos fraccionados

¹⁷ El Real Decreto 1.080/1991, de 5 de julio tiene una relación de países considerados paraísos fiscales de la que han quedado excluidos, al firmar acuerdos internacionales de acuerdo con lo señalado en el artículo 2 del Real Decreto 116/2003, como las Antillas holandesas, Aruba, Emiratos árabes, Jamaica y Malta. Por otra parte, la Ley 36/2006, de 17 de diciembre de Prevención del Fraude Fiscal ha ampliado el concepto de paraíso fiscal al incluir otros como el de territorio de escasa o nula tributación.

¹⁸ Vid. FEHLING, M., “La Reacción de los Estados Europeos Frente a la Crisis y el Derecho Europeo de Ayudas Públicas”, *El Cronista*, marzo de 2010, p. 8. Para este autor, las medidas adoptadas se han centrado en la promoción de la demanda en sectores concretos - v. gr. Automóviles -, recapitalización de entidades financieras, salvamento de entidades financieras, recapitalización de las pymes y ayudas de salvamento concretas.

en el Impuesto sobre Sociedades, la regulación de los aplazamientos y desarrollando el sistema de devolución mensual, en la línea con lo ya previsto por las Directivas comunitarias.

Con todo, debe señalarse que la política fiscal, y con ella el Derecho Tributario, ha vuelto a cobrar protagonismo debido a las medidas adoptadas para reactivar la situación económica por la insuficiencia de la política monetaria para dar una respuesta rápida y adecuada¹⁹. Los países de la Unión Europea adoptaron una serie de medidas que pasan desde una bajada de impuestos hasta, precisamente, todo lo contrario - subidas de impuestos - pasando por determinados incentivos fiscales a la inversión, al empleo o a determinadas regiones²⁰. Interesa destacar los límites fijados para las medidas fiscales nacionales pues un importante límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros de la Unión Europea lo constituye, además del respeto a las libertades comunitarias²¹, la prohibición de ayudas de Estado²².

Debe tenerse en cuenta que se prohíben, en el ámbito comunitario, las disposiciones fiscales de los Estados Miembros que obstaculizan la libre circulación de personas, de servicios y de capitales sancionan la actividad transnacional de las empresas sin que se eliminen desde la Unión Europea. Por otra parte, el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que recoge lo señalado, con anterioridad, por los artículos 86, 87 y 88 del TCE, prohíbe las ayudas de Estado²³. En la legislación comunitaria se consideran ayudas de Estado varios tipos de medidas. En un primer bloque se incluyen las subvenciones, los tipos de interés reducidos y algunas exenciones fiscales. Un segundo grupo lo constituyen las ayudas en forma de participaciones de capital estatales y, finalmente, un tercer grupo podría estar formado por préstamos a bajo tipo de interés y moratorias fiscales²⁴. Así, son incompatibles con el mercado común las ayudas otorgadas

¹⁹ Vid., entre otros lugares, KRUGMAN, P., "La Hora de la Política Fiscal". *El País*, 19 de octubre de 2008.

²⁰ ELSCHNER, C. y VANBORREN, W., *Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union*, Taxation Papers, Doc 2009-8152, 2009.

²¹ Vid. CASADEVALL, J. de Juan, *El Principio de no Discriminación Fiscal como Instrumento de Armonización Negativa*, Aranzadi-Thompson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 95 y ss en donde se desarrolla el contenido de las libertades comunitarias y su situación actual. Igualmente, vid. CARRIL, M. C. Barreiro, "National Tax Sovereignty a EC Fundamental Freedoms: the Impact of Tax Obstacles on the Internal Market", *Intertax* vol. 38, 2010, pp. 105 y ss.

²² Villar Ezzurra y Herrera Molina se han referido a la normativa relativa a las ayudas de Estado como motor indirecto de la armonización fiscal ("Ayudas Fiscales y Derecho Comunitario: un Ejemplo de Armonización Fiscal Negativa" en VV.AA.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005, p. 2.448). Sobre las ayudas de Estado y las normas tributarias, así como la jurisprudencia del TJCE en esta materia, puede verse JIMÉNEZ, A. J. Martín y CARRERO, J. M. Calderón: *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000, pp. 192-207. También los trabajos de PARADA, L. M. Muleiro, "Las Medidas Fiscales Selectivas Adoptadas por los Entes Territoriales Autónomos" en VV.AA., *La Financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 293 y ss; "La Autonomía del País Vasco y Gibraltar para reducir el Tipo de Gravamen del Impuesto sobre Sociedades", pendiente de publicación en el Forum Fiscal de Guipúzcoa; "El *Tonnage Tax* en el Impuesto sobre Sociedades", *RCT-EF* nº 313, 2009, pp. 103 y ss.

²³ En esta materia, deben tenerse en cuenta el Reglamento 1998/2006/CE de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006 y el Reglamento (CE) nº 800/2008 de la Comisión de 6 de agosto de 2008.

²⁴ PATIER, C. Calderón y LORENTE, Á. González: "Las Ayudas de Estado en la Legislación de la Unión Europea como Restricción a la Política Fiscal de los Estados Miembros", *CT* nº 115, 2005, p. 68.

por los Estados miembros o mediante fondos estatales que falseen, bajo cualquier forma, la competencia y favorezcan a determinadas empresas o producciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por su parte, considera que el concepto de ayuda de Estado incluye no únicamente prestaciones positivas, sino cualquier intervención que contribuya a una minoración en las cargas fiscales de la empresa que la colocan en una posición más favorable en el mercado. Debido a esta prohibición, alguna norma tributaria española ha tenido que ser reformulada pues la Comisión la consideraba como ayuda de Estado²⁵.

Este régimen supone que la Comisión europea tiene la obligación de examinar permanentemente, junto con cada Estado miembro, los regímenes de ayudas existentes en su territorio nacional y proponer las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común²⁶. Así pues, los sistemas fiscales nacionales no son enteramente libres de establecer medidas que puedan favorecer a las empresas sino que, en muchas ocasiones, se encuentran con los férreos límites derivados de la posibilidad de distorsionar la competencia.

Uno de los ámbitos en los que se han permitido las ayudas es el de las pequeñas y medianas empresas (Pyme). Como es sabido, este tipo de empresas constituyen uno de los principales motores de la economía y a menudo se enfrentan a problemas derivados de su tamaño o de su dificultad de acceso a determinados bienes. Así, se contempla la posibilidad de establecer ayudas que se refieren a la creación de empresas, de acceso al crédito, de adquisición de bienes de equipo, de favorecimiento del empleo, de compensación de costes derivados de la pequeña estructura, de expansión o de innovación. En este último sector, el Reglamento incluye exenciones para una serie de medidas, como ayudas a proyectos de I+D y de apoyo a empresas jóvenes e innovadoras. Otro de los posibles ámbitos de ayuda automática es el de la protección del medio ambiente. También se permite la concesión de un número importante de medidas de ayuda para luchar frente al cambio climático. Estas medidas pueden ser de ayuda a la inversión en ahorro energético o en fuentes de energía renovables, para adquirir vehículos respetuosos con el medio ambiente o a través de deducciones fiscales de tipo medioambiental.

3. El Sistema Tributario Español ante la Crisis Económica

3.1. La aplicación de instrumentos ya vigentes en el Derecho Tributario español para facilitar la liquidez de las empresas

Uno de los problemas al que han tenido que enfrentarse las empresas es el de la falta de fondos propios, e incluso de concesión ajena, con los que cumplir las obligaciones de pago derivadas de la ley o de los contratos firmados. Algunos países de nuestro entorno han adoptado medidas para favorecer que las empresas, sobre todo las de menor tamaño, cuenten con recursos propios. A continuación analizaremos algunas de las medidas existentes o de reciente incorporación al ordenamiento español para favorecer la liquidez de las empresas.

²⁵ BERNABEU, B. Pérez, “La Consideración por la Comisión como Ayuda de Estado del Régimen de Amortización del Fondo de Comercio Previsto en el Artículo 12.5 LIS”, *CT* nº 4, 2010, pp. 19 y ss.

²⁶ GONZÁLEZ, S. Moreno, “Tendencias Recientes de la Jurisprudencia Comunitaria en Materia de Ayudas de Estado de Naturaleza Tributaria”, *Civitas-REDF* nº 132, 2006, pp. 872-877.

3.1.1. El uso del criterio de caja

Una de las medidas ya existentes en nuestro ordenamiento es la posibilidad de utilizar el criterio de caja en lugar del criterio del devengo. Ello supone que los ingresos y los gastos se computan cuando físicamente entran o salen del patrimonio del sujeto y no cuando nace el derecho a percibirlos o la obligación de satisfacerlos. Esta alternativa, prevista en el artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), tiene como ventaja el actuar con los flujos monetarios existentes en las cuentas de la entidad y evitar los problemas que pueden derivar de los retrasos en los pagos de los clientes.

3.1.2. La deducibilidad de los importes no cobrados

El artículo 12.2 del TRLIS admite la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de posibles insolvencias de deudores si en el momento del devengo del impuesto, es decir cuando finaliza el ejercicio social, se da alguna de las situaciones que contempla el precepto. Entre ellas se encuentran casos en los que está pendiente una resolución judicial como sucede con el procesamiento por alzamiento de bienes, el concurso del deudor o que se haya reclamado judicialmente o por vía arbitral el cumplimiento de las obligaciones pero, también, que hayan transcurrido más de seis meses desde el vencimiento de la obligación. No se permite la deducción, en cambio y ex artículo 13 del TRLIS, de las posibles devoluciones de mercancías. En consecuencia, los impagados pueden ser objeto de deducción si se cumple alguno de los supuestos señalados y, entre ellos, el del transcurso de un determinado plazo de tiempo - seis meses. Quizás pueda discutirse lo acertado o no del plazo señalado pero no existe en Derecho español una regulación de los tiempos de pago más allá de la pactada en el contrato.

3.1.3. Los pagos fraccionados sobre el beneficio del periodo

Las sociedades están obligadas a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 45 del TRLIS contempla la regla general en materia de pagos fraccionados y consiste en tomar como base la cuota del periodo impositivo anterior - cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Ello puede suponer que, en momentos de recesión como los vividos, tenga que realizarse el pago de una obligación a cuenta que tiene como referencia los beneficios de, normalmente, el año anterior y no el del año en curso.

Por ello, se estableció como segunda posibilidad, a opción del contribuyente, la de determinar el importe de los pagos fraccionados sobre la base del periodo de los tres, nueve u once meses del año natural. De este modo, se tiene en cuenta la verdadera situación de la empresa y no la vivida en periodos anteriores.

3.1.4. La reducción del plazo para modificar la base imponible del IVA en los supuestos de impago

El artículo 80, apartado cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), prevé la posibilidad de reducir la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las ope-

raciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, señalando que se reúne esta condición si se dan las cinco circunstancias que enumera.

La primera se refiere a que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. En cambio, el citado plazo será - tal y como se ha anticipado - de seis meses cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 €. Por lo tanto, las empresas con una facturación menor se van a beneficiar de la reducción del plazo que debe transcurrir entre la puesta a disposición del bien o desde la prestación del servicio. De todos modos, debe hacerse notar que el concepto de entidad de reducida dimensión, fijado fundamentalmente sobre la base de la facturación o cifra de negocios, se está modulando en función de diversas circunstancias: aplicación del tipo reducido en el IS, aplicación del incentivo fiscal por mantenimiento del empleo o del plazo a transcurrir para poder modificar la base imponible. La segunda circunstancia, que se refiere a la plasmación probatoria de la circunstancia anterior, se refiere a que el incobrado haya quedado reflejado en los Libros-Registro.

Por lo que se refiere al destinatario de la operación, y en tercer lugar, se requiere que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible sea superior a 300 €.

La cuarta condición necesaria para poder modificar la base imponible se refiere a que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial. Es aquí donde se aprecia ahora una diferencia de tratamiento entre el impuesto directo que grava el beneficio y este impuesto pues, mientras en el Impuesto sobre Sociedades sólo se requiere el transcurso de un determinado plazo de tiempo, en el IVA es necesaria la intimación al deudor. Bien es cierto que es suficiente el requerimiento notarial y no la interposición de una demanda pero hubiera sido preferible reducir las condiciones de este requisito formal.

Desde el 14 de abril de 2010, los plazos que deben transcurrir para poder instar la modificación de la base imponible desde el devengo del Impuesto, sin obtener el cobro, son de un año o, tratándose de acreedores cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, de 6 meses. Transcurridos dichos plazos respectivamente, la modificación deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes conforme a lo establecido reglamentariamente.

3.1.5. El sistema de devolución mensual en el IVA

Hasta el 1º de enero de 2009, se permitía la solicitud de devoluciones al final de cada período de liquidación a un grupo reducido de sujetos pasivos - v.gr. grandes empresas, exportadores. En el resto de los casos, las devoluciones quedaban diferidas hasta la presentación de la autoliquidación correspondiente al último trimestre del año. Desde la citada fecha, se mantiene el sistema tradicional y se permite que los contribuyentes opten por la devolución mensual. Ello se realiza mediante la nueva redacción del artículo 116 de la Liva que establece, después de la

modificación realizada por la Ley 4/2008, que “los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente”, añadiendo que el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural.

Esta opción pretende evitar el coste financiero que representa el diferimiento de la percepción de las devoluciones derivadas de la aplicación del impuesto. Por ello, se amplía su ámbito subjetivo de aplicación pues se elimina el límite que permitía la aplicación de este sistema a los sujetos que realizaban exportaciones y se permite su aplicación con independencia de la naturaleza de sus operaciones y del volumen de éstas. La agilización en la obtención de las devoluciones también se logra mediante el establecimiento de la obligación de presentar las declaraciones del impuesto por vía telemática y con periodicidad mensual. De este modo, se trata de reducir el tiempo que transcurre desde la solicitud y la obtención de la devolución, algo que mejora la situación financiera de las pequeñas empresas y de los sujetos que vayan a iniciar una actividad económica.

Por lo que se refiere a los requisitos sustantivos para el disfrute de este régimen, éstos consisten, básicamente, en estar al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y no estar incurso en una causa de exclusión del nuevo registro de devolución mensual.

3.1.6. El aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias

Otra de las medidas que puede ser utilizada para solucionar una situación de iliquidez temporal es la del aplazamiento o fraccionamiento del pago de un tributo. De hecho, es la medida que se contempla por nuestro ordenamiento, artículo 65 de la Ley General Tributaria, para resolver aquellos supuestos en los que existen dificultades transitorias de tesorería que impiden hacer frente al pago de los tributos.

El aplazamiento o el fraccionamiento de deudas tributarias necesita, para ser concedido, que se garantice el pago de la deuda cuya postergación se solicita. La exigencia de ciertas garantías, la no admisibilidad de umbrales liberatorios de tal obligación o la existencia de rígidos criterios administrativos pueden dificultar o, incluso, privar a los contribuyentes de esa posibilidad legal especialmente útil en momentos de dificultades meramente transitorias de hacer frente al pago de los tributos. Estos inconvenientes han tratado de ser paliados mediante el establecimiento de la cuantía de 18.000 € como cifra que excluye la aportación de una garantía - aval, hipoteca, prenda u otras²⁷.

3.2. Los incentivos fiscales para las empresas

El legislador español ha aprobado una serie de medidas que pretenden estimular el mantenimiento del empleo. Para su disfrute se establece una condición y ésta no es otra que el mantenimiento del empleo. Cumplida esa condición, puede aplicarse alguna de las figuras que analizaremos a continuación. La constatación

²⁷ La Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril elevó la cuantía para la que no es necesario aportar garantía de 6.000 a 18.000 €.

de que, en algunos casos, el descenso de la actividad económica se ha utilizado para reducir las plantillas de las empresas, ha motivado la elección es esta condición. El impacto recaudatorio que pueden tener las medidas aplicadas por los empleadores, se ven compensadas con la ampliación o mantenimiento de la base de contribuyentes del impuesto personal que grava las rentas de las personas físicas y, también, de las cotizaciones al sistema público de Seguridad Social además de por otros efectos sociales y económicos.

3.2.1. El tipo reducido por mantenimiento de empleo en el Impuesto sobre sociedades

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 - Ley 26/2009, de 23 de diciembre - introdujo este incentivo para aquellas sociedades que mantengan o incrementen plantilla²⁸. Ello se realiza mediante la introducción de una Disposición adicional duodécima en el TRLIS, que lleva por título “Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo”. Su previsión debe valorarse positivamente pues la situación de recesión económica necesita del establecimiento de determinadas medidas de estímulo a comportamientos que, en este caso, no son otros que mantener la plantilla de las empresas pese a la bajada de la actividad económica. La condición del mantenimiento del empleo para el disfrute del beneficio fiscal, debe juzgarse positivamente para, por una parte, lograr la protección de uno de los valores constitucionales - el derecho al trabajo - y para fomentar la búsqueda de estrategias empresariales dirigidas a la consecución de un mayor volumen de actividad, a la vez que demuestran un mayor comportamiento solidario en época de descenso generalizado de la facturación de las empresas.

El tipo reducido se podrá aplicar por aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tributen al tipo general. De este modo, si se cumplen las condiciones, las pequeñas y medianas empresas podrán reducir aún más su tributación, pasando del 25% al 20%.

La aplicación se condiciona, en primer lugar, a que la entidad tenga una cifra de negocios inferior a 5 millones de euros²⁹. Esta magnitud - el importe neto de la cifra de negocios³⁰ - se determina teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 108.3 del TRLIS³¹. El segundo de los requisitos que se establece es el del número de empleados. La nueva Disposición establece que la plantilla media de la empresa debe ser inferior a 25 trabajadores. El tercero de los requisitos que es-

²⁸ Sobre esta cuestión ya nos hemos pronunciado en el trabajo “El .Nuevo Incentivo para el Mantenimiento del Empleo: el Tipo de Gravamen del 20% en el Impuesto sobre Sociedades”, *CT* nº 1, 2010, pp. 5 y ss.

²⁹ Este importe de la cifra de negocios fue el establecido como umbral por la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para 2002.

³⁰ Como señala GALLARDO, A. Cayón, “Las Pymes en el Impuesto sobre Sociedades”, *RTT* nº 36, 1997, p. 21 en el importe neto de la cifra de negocios es necesario incluir algunas partidas y excluir otras. El artículo 35.2. del Código de Comercio establece que “la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.”

³¹ La Consulta de 17 de enero de 2007 (V0088-07) concreta la aplicación de esta cifra en el caso de las sociedades familiares. Véase, también la de 9 de junio de 2009 (V1360-09).

tablece la Disposición Adicional es que se mantenga el empleo de la sociedad. Para que se cumpla esta condición se requiere, además, que la plantilla media en el periodo impositivo no sea inferior a la de los doce meses anteriores al periodo impositivo que se inicie a partir del 1º de enero de 2009. Se trata, por tanto, de una doble condición.

Si se cumplen los requisitos señalados con anterioridad, cuestión que habrá que determinar en cada uno de los periodos impositivos, el contribuyente tiene el derecho a aplicar la escala de gravamen que introduce la nueva Disposición Adicional. Para ello, hay que distinguir dos partes en la base imponible: la que no excede de 120.202,41 € y la que supera este importe. A la primera parte se le aplica un tipo del 20 por ciento y la cantidad que excede de dicho umbral tributará al tipo que proceda de acuerdo con el artículo 28 ó 114 del TRLIS.

3.2.2. *La reducción del rendimiento neto para los empresarios que sean personas físicas*

El incentivo anterior se aplica también a las personas físicas que realizan actividades económicas³². La disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006 del Impuesto - añadida por el artículo 72 de la Ley de Presupuestos generales del Estado para 2010 -, establece para titulares de actividades económicas cuya cifra de negocios para el conjunto de actividades que realicen sea inferior a cinco millones de euros en cada período y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, una reducción del 20% sobre el rendimiento neto positivo declarado siempre que mantengan o creen empleo en dicho ejercicio. Esta reducción se aplica sobre el rendimiento neto positivo declarado previamente minorado, en su caso, por la reducción por rendimientos generados en más de dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y por la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2 LIRPF).

Ello supone, por tanto, un importante incentivo y una medida de atenuación de la carga impositiva para las sociedades, los autónomos y empresarios individuales que en los ejercicios 2009, 2010 y 2011 mantengan o creen empleo, algo que puede verse favorecido por la reforma laboral.

3.2.3. *La libertad de amortización*

Otra de las medidas que se han utilizado como incentivo en el caso de las actividades económicas es la libertad de amortización con mantenimiento de empleo. La disposición adicional Undécima del TRLIS, añadida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, establece la libertad de amortización de las inversiones, incluyendo el leasing si se dan determinados requisitos, en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas. Para ello es necesario que los bienes sean puestos a disposición del contribuyente en los períodos impositivos iniciados en 2009 a 2012, así como que, durante los veinticuatro meses siguientes al inicio del período impositivo en que los elementos ad-

³² Como señala LÓPEZ, R. I. Fernández, *La Determinación de la Base Imponible de la Pequeña y Mediana Empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 32 se observa un “importante grado de coordinación entre las normas del IRPF y las del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de gravar de modo unívoco los rendimientos empresariales”.

quiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total del empresario se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

La libertad de amortización con mantenimiento de empleo es aplicable exclusivamente a activos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que tengan, en ambos casos, la consideración de nuevos. La aplicación está condicionada a que la plantilla media total computada en los veinticuatro meses posteriores a la fecha de inicio del período impositivo en el que el elemento adquirido entre en funcionamiento se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores a dicha fecha.

Este incentivo, al igual que sucede con la reducción del tipo de gravamen, también se aplica a las personas físicas, de acuerdo con el artículo 28.1 de la LIRPF.

4. Los Incentivos Fiscales para la Recuperación del Sector Inmobiliario y de la Construcción

Uno de los sectores que ha sido señalado como el causante de buena parte de los problemas económicos de la recesión sufrida a finales de esta primera década del siglo XXI fue, precisamente, el sector de la construcción. La necesidad de un ajuste en este sector no excluye la debida atención al mismo y la razón de ello es el elevado número de puestos de trabajo, directos e indirectos, que genera. Quizás por ello, y aprovechando también la oportunidad que brindan las Directivas comunitarias relativas a los servicios de gran intensidad de mano de obra³³, se ha establecido un doble incentivo para la rehabilitación de viviendas: una deducción en el IRPF y unos tipos reducidos en el IVA.

4.1. La deducción por realización de obras en la vivienda habitual

El Decreto Ley 6/2010 ha creado una nueva deducción en la LIRPF, mediante la Disposición Adicional Vigésimo Novena, por la realización de obras de mejora en la vivienda habitual. Para tener derecho a su disfrute, se requiere el cumplimiento de dos requisitos objetivos relativos a la capacidad económica del beneficiario y al tipo de obras, respectivamente. Así, por lo que se refiere al primero de ellos, debe de tratarse de contribuyentes con una base imponible inferior a 53.007,20 € anuales. Para garantizar una mayor adecuación a la capacidad económica del contribuyente, se limita - a su vez - la base máxima anual de esta deducción³⁴. En cuanto al segundo aspecto, las obras tienen que dedicarse a la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o fa-

³³ Vid. Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999, que modifica la Directiva 77/388/CE en lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido de IVA sobre los servicios que requieren mucha mano de obra; Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CE en lo que se refiere a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido.

³⁴ Así, cuando la base imponible sea igual o inferior a 33.007,20 € anuales, será de 4.000 € anuales. Y cuando la base imponible esté comprendida entre 33.007,20 y 53.007,20 € anuales, la magnitud a tener en cuenta será 4.000 € menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre la base imponible y 33.007,20 € anuales.

vorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas³⁵. Igualmente, generan este derecho las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda habitual del contribuyente.

La cuantía de la deducción es del 10% de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010 hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas durante dicho período en la vivienda habitual o en el edificio en la que ésta se encuentre³⁶.

Esta deducción incorpora dos requisitos adicionales que pretenden evitar la desviación de la finalidad perseguida con ella y, en cierta medida, el fraude. Por un lado, se excluye de su ámbito objetivo a las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos. Por otro, se establece una medida indirecta para facilitar el origen y destino, pero sobre todo la cuantía, de los fondos pues no tiene que tratarse de un pago en efectivo sino que la base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras.

4.2. *El tipo reducido en el IVA para los materiales de construcción*

El segundo incentivo que comentábamos se refiere a la aplicación del tipo reducido del IVA, el del 7%, a las obras de rehabilitación. Debe señalarse que esta regulación estará vigente pese a la subida de tipos del impuesto que se produce desde el 1º de julio de 2010 pues el Decreto Ley 6/2010 la contempla “con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012”.

Existe rehabilitación si se cumple una situación objetiva y otra económica. La rehabilitación existe si se trata de reconstruir una edificación y esta circunstancia la entiende producida la Ley cuando más del 50% del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación³⁷. Por lo que se refiere a la cuantía de las obras, se requiere que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación, si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras, o del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho de las obras.

La aplicación del tipo reducido se condiciona a tres requisitos. El primero de ellos, de carácter subjetivo, se refiere a la condición de destinatario de las obras de

³⁵ Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012.

³⁶ Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes. En ningún caso, la base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea de aplicación podrá exceder de 12.000 euros por vivienda habitual.

³⁷ El legislador utiliza lo que Siotra Álvarez denomina una “cláusula legal de analogía” para incluir a ciertas obras dentro del concepto de rehabilitación. Sobre esta técnica, vid. *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 114 y ss.

rehabilitación pues debe de tratarse de una persona física que realiza obras en su vivienda particular. Esta cuestión, de acuerdo con el artículo 26 del Reglamento del impuesto, tiene que acreditarse mediante una declaración escrita del destinatario. Por lo tanto, se excluye la rehabilitación de oficinas o inmuebles análogos de empresarios o profesionales aunque no inmuebles de titularidad de comunidades de propietarios.

El segundo de los requisitos es que no se trate de obras a realizar en inmuebles en construcción o de reciente finalización pues se establece un requisito temporal que consiste en que “la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas”.

Finalmente, los materiales empleados deben adquirirse por el destinatario de las obras ya que el tercero de los requisitos se refiere a que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 33% de la base imponible de la operación.

5. Los Incentivos Fiscales para un Nuevo Modelo de Crecimiento Económico

Uno de los motores del cambio de modelo económico pueden ser las nuevas tecnologías y las actividades de desarrollo tecnológico. La mayoría de los países europeos han adoptado incentivos fiscales y ello se encuentra en el marco de la estrategia de Lisboa, aprobada en el año 2000, que pretende hacer de la Unión Europea uno de los espacios económicos más competitivos del mundo y con pleno empleo. Algunos países europeos, como Bélgica, Holanda, Irlanda, han adoptado incentivos para, por una parte, permitir la deducción de los gastos sufridos en el desarrollo de la actividad y, por otra, favorecer la tributación de los beneficios obtenidos con la comercialización de los activos creados³⁸.

Los efectos que se pueden conseguir con estas medidas son positivos ya que suponen el empleo y generación de puestos de trabajo cualificados, así como la potenciación de actividades accesorias y complementarias que también generan empleo. También merecen ser destacados los incentivos en materia ambiental puesto que contribuyen a lograr un crecimiento más respetuoso con el medio ambiente.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades contempla una reducción del 50% para determinadas rentas³⁹. El ámbito objetivo de la medida comprende los ingresos que proceden de la cesión del derecho de uso o explotación de patentes, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos y derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El beneficio está exclusivamente ligado a la propiedad industrial y se excluyen los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos.

³⁸ Vid. DEN RIJN, A., “European R&D and IP Tax Regimes: a Comparative Study”, *Intertax* vol. 36, nº 11, 2008, pp. 502 y ss.

³⁹ Asunto nº 480/2007.

En cuanto a los requisitos para el disfrute del beneficio fiscal, se necesita que, además de que los ingresos procedan de la propiedad industrial señalada, se cumplan cinco circunstancias. En primer lugar, que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión. Se trata de beneficiar a las sociedades residentes en territorio español y, en este sentido, atraer al territorio español a entidades residentes en otras jurisdicciones fiscales.

En segundo lugar, que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

La finalidad de este requisito es, por un lado, incentivar la creación de propiedad industrial directamente aplicable a procesos productivos y, por otro, evitar el fraude. Por otra parte, se contiene una previsión expresa para las operaciones entre entidades vinculadas que consiste en que se excluye del ámbito de aplicación de la medida a aquellos supuestos en los que la cesión se realiza a una entidad vinculada con la que se realizan operaciones comerciales.

En tercer lugar, que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal. Se trata de una norma antiparaíso que se enmarca en la lucha contra este tipo de territorios. En cuarto lugar, cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos. La frecuencia con la que se pactan este tipo de servicios y la remuneración única de los mismos, obliga a incluir esta referencia ya que el beneficio va ligado a los ingresos procedentes de la cesión de la propiedad industrial y no a actividades de asesoramiento o de prestación de asistencia técnica. Finalmente que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión. Por lo tanto, es necesario individualizar los ingresos procedentes de la propiedad industrial y poder acreditarlos ante una posible comprobación de la Administración.

Cumplidos estos requisitos, la medida consiste en una reducción del 50 por 100 de los ingresos procedentes de la cesión de la propiedad industrial incluida en el ámbito objetivo de la medida, a los efectos de su inclusión en la base imponible del impuesto. Con todo, se establece que no se aplicará esta reducción a partir del periodo impositivo en el que los ingresos obtenidos con derecho a reducción superen seis veces el coste del activo.

Además de esa medida, también hay que señalar que el artículo 35 del TRLIS contempla deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. Estas medidas, que ya estaban previstas con anterioridad, fueron objeto de mejora y ampliación a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Esta deducción se aplica de igual manera con independencia de que esas actividades se efectúen en España, en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

El concepto de I+D en la legislación española comprende una definición general y una serie de supuestos concretos. Así, el artículo 35 del TRLIS señala que estamos ante estas actividades cuando se realice una “indagación original planifi-

cada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes”. En cuanto a los supuestos concretos, se incluye a los planos, esquemas o diseños de nuevos productos, así como la creación de un primer prototipo no comercializable o la elaboración de un muestrario para el lanzamiento de nuevos productos, la concepción de *software* avanzado.

La deducción asciende al 30% del importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos. Dicho porcentaje se incrementa al 50% para los gastos que sean superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores. En cambio, el porcentaje es del 10% para las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Por lo que se refiere a las actividades de innovación tecnológica, se contempla la deducción del 10% de los gastos realizados en el periodo impositivo. Para ello, tiene que tratarse de actuaciones cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos, considerándose tales los que difieran sustancialmente de los ya existentes, o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Al igual que sucedía en el caso anterior, esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto. Se incluyen también resultados concretos en algunos sectores pues el precepto se refiere a los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Por último, debe señalarse que el artículo 39 del TRLIS contempla una deducción para las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente. Debe tratarse de instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas. También se incluyen las inversiones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.

Estas inversiones darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10% de las cantidades que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental. La deducción prevista en el apartado anterior será del 12% en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera.

También se incluyen en el ámbito de la deducción el aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad; el aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad; tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de

estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás; tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

6. Conclusiones

El papel del Estado y de los ingresos y gastos públicos ve multiplicada su importancia en situaciones de crisis económica pues una adecuada política de gasto público puede paliar los efectos de la crisis y a incentivar la salida de la recesión. La ventaja del uso de los gastos públicos se centra en que sus efectos son más inmediatos y permite una mejor selección de los destinatarios.

Además, el sistema tributario puede ser no sólo un instrumento recaudatorio sino que puede ayudar a conseguir determinados fines de política económica o social. La existencia de un sistema tributario justo y respetuoso con los postulados de capacidad económica, igualdad y progresividad es uno de los objetivos que establece la Constitución española. Así, la finalidad del sistema tributario consistirá, principalmente, en obtener los recursos con los que sufragar los gastos en educación, en sanidad pública, en protección social, en políticas de igualdad o en infraestructuras pero también puede utilizarse para conseguir una mejor reasignación de la renta desde el punto de vista de la solidaridad o para conseguir la efectividad de ciertos derechos sociales - empleo, vivienda, progreso social y económico.

Es en esta situación en la que aparece el papel de los incentivos fiscales como instrumentos que contribuyen a la reactivación económica. En España, se encuentran condicionados por el respeto a los principios constitucionales y a la prohibición de las ayudas de Estado. Superados estos filtros, recibirán una valoración positiva si no consisten en una mera rebaja de impuestos sino si contribuyen también al beneficio de otros colectivos distintos de su beneficiario. Así, merece una valoración positiva el establecimiento de un incentivo fiscal por mantenimiento del empleo puesto que la reducción en la recaudación del impuesto que grava al contribuyente que lo aplica, se verá compensado por el pago de los impuestos y de las cotizaciones sociales por los trabajadores, además de lo que ello supone como medida de cohesión social. Igualmente, los estímulos puntuales a la rehabilitación de viviendas contribuyen a paliar el descenso en las ventas de los distribuidores de los materiales y a las empresas dedicadas a la rehabilitación. En otros casos, como pueden ser los incentivos a la investigación y desarrollo o a la protección del medio ambiente, pretenden un cambio de modelo productivo y pueden contribuir a la reactivación económica mediante el inicio de nuevas actividades alejadas de los tradicionales sistemas productivos.

La mayoría de estas medidas quizás deban de ser de carácter coyuntural y proporcionadas a los fines que se pretenden alcanzar a medio y largo plazo. Además, las medidas adoptadas deben estar condicionadas a la consecución de determinados objetivos y no a una mera rebaja fiscal pues una rebaja de impuestos no suele ir acompañada, por sí misma, de un incremento de la producción o de consecución de valores constitucionales. Por ello, resulta esencial un adecuado diseño de las medidas fiscales que se aprueban con la finalidad de incentivar la economía o de reactivar determinados sectores productivos, así como de canalizar la actuación del sector privado.